

学校编码: 10384
学 号: B9812015

分类号: _____ 密级: _____
UDC: _____

学 位 论 文

中国加入 WTO 后税收征管问题研究

陈红卫

指导教师: 邓力平教授
申请学位级别: 博士
专业名称: 财政学
论文提交日期: 2002 年 8 月 日
论文答辩日期: 2002 年 9 月 日
学位授予单位: 厦门大学
学位授予日期: 2002 年 月 日
答辩委员会主席: _____
评 阅 人: _____

二 00 二年八月一日

内容提要

论文主题 本论文以税收原则和税收遵从理论为基础，力争提出建立中国税收征管体系框架的思路；以经济全球化为背景，分析中国加入世界贸易组织（WTO）后对税收制度和税收征管的影响，进而提出中国加入 WTO 后税收征管工作的对策。

研究思路 经济全球化是当今世界经济发展的最根本特征，它必然引起主权国家税收环境的变化，进而对税收征管产生影响。而 WTO 作为经济全球化的必然产物和阶段性组织形式，对其成员国的税制和税收征管有着间接的影响。通过分析中国加入 WTO 对税收征管的影响，借鉴部分 WTO 成员国税收征管的有益经验和做法，以税收原则和税收遵从理论为基础，研究中国加入 WTO 后税收征管面临的一系列问题，寻求相应的对策。

全文除导论外，共分 6 部分，各部分内容分述如下：

第 1 部分首先对税收征管作一简要概述。税收原则是税收制度设计和实施所应遵循的基本指导思想，是评价税制优劣和税收征管状况的基本标准；税收遵从理论通过研究纳税人的行为方式，分析税收征管行为机制运行机理和各种要素对纳税人税收遵从行为的影响，为建立有效的税收征管运行机制提供了理论依据。

第 2 部分分析了经济全球化下主权国家税收环境的变化及对税收征管的影响。经济全球化是以科技进步为动力，以跨国公司为载体，生产要素在全球范围内自由流动，世界各国经济相互依存、相互影响并不断加深的过程。经济全球化给主权国家税收环境带来一系列的变化，主要表现在：一是主权国家面临日益激烈的税收竞争；二是主权国家面临的逃避税问题更为严重；三是电子商务的发展给主权国家现行税制和国际税收带来冲击。主权国家税收环境的变化对税收征管的影响主要反映在以下几个方面：首先，国家间日益激烈的税收竞争导致各国税制明显趋同，从而有利于减少跨国逃避税和降低税收征管成本；其次，日益严重的国际逃避税促使各国加强征管、加大反避税力度，并积极寻求国际税收征管合作；其三，迅速发展的电子商务使税收征管面临考验。

第 3 部分分析了 WTO 对主权国家税制与国际税收关系的影响。WTO 是经济全球化的必然产物和阶段性组织形式。尽管 WTO 并不直接管理与协调国家间的税收关系，但作为经济全球化的历史阶段表现形式，它必然对成员国税制产生间接影响，其影响主要体现在 WTO 的最惠国待遇原则、国民待遇原则和公平竞争原则三个方面。WTO 对国际税收关系的影响则主要体现在 GATT/WTO 在商品课税领域的协调作用和对所得课税领域的影响上。中国加入 WTO 后的税制调整，需要针对现行税制和税收政策与 WTO 存在的矛盾和问题，本着“遵循与利用相结合”的原则，灵活运用“主动修改、被动修改和政策替代”的方法加以应对。WTO 下中国税制改革应体现税收中性与税收非中性的辩证结合，在稳定的基础上加以完善。同时，税制

改革应充分考虑现实税收征管因素的制约，以便使改革后的税制更具可行性。

第 4 部分分析了中国加入 WTO 对税收征管的影响。WTO 对税收征管的影响主要体现在 WTO 的透明度原则之中，中国加入 WTO 后对税收执法、征管手段、征管机构、征管对象等已产生并将继续产生深刻的影响。

第 5 部分是对部分 WTO 成员国税收征管所做的比较。我国现行税收征管模式主要借鉴了经济发达国家自行申报纳税的通行做法，通过对这些 WTO 成员国在税收征管对象、纳税服务、税源监控、税务稽查、税务处罚、税收征管信息化、税收征管机构、税收成本等方面的比较，寻求对我国税收征管的有益借鉴。

第 6 部分是中国加入 WTO 后的税收征管对策。笔者认为中国加入 WTO 后税收征管需要从以下五个方面采取应对措施：（1）完善税收征管法规体系，推进依法治税；（2）建立符合中国国情的税收征管模式，提高税收征管效率和税收征管效力；（3）强化培训，提高税务人员素质；（4）加强国际税收管理，维护我国税收权益；（5）加强我国电子商务税收征管的对策研究。

关键词： 经济全球化 世界贸易组织（WTO） 税收征管

ABSTRACT

Economic globalization is the major characteristic of the world economic development in the contemporary era. Its emergence has changed the tax circumstances in the sovereign states and influenced the tax administration consequently. The World Trade Organization (WTO), which is the inevitable outcome of economic globalization, indirectly produces an effect on the tax system and the tax administration in its member countries. Based on the principle of taxation and the theory of tax compliance, the dissertation aims to establish a theoretic framework for China's tax administration system. It explores the impact of China's entry into the WTO on the tax system and the tax administration under the background of economic globalization, and then studies the new issues emerging in the tax administration and makes the relevant policy suggestions.

The dissertation consists of six chapters with an introduction. Chapter 1 makes a survey of the tax administration. The principle of taxation is not only the guiding ideology for designing and implementing the tax system, but the benchmark for assessing the quality of the tax system and the tax administration. In the light of the taxpayers' ways of conduct, the tax compliance theory studies the mechanism in the tax administration and the impact of various factors on the taxpayers' behaviors of compliance. The theory provides a scientific basis for setting up an effective tax administration mechanism.

Chapter 2 analyses those changes in the tax contexts in the sovereign states and their impacts on the tax administration during economic globalization. Economic globalization is such a process that production factors flow freely on the global scale and the economies in the world become more and more interdependent and interactive. In this process, the advance of science and technology is the most powerful driving force, and the multinational corporation also play an important role as an impeller. The economic globalization has changed tax contexts in the sovereign states: First, the sovereign states are confronted with increasingly severe tax competition. Second, the

issue of tax evasion and tax avoidance becomes more serious than before in the sovereign states. Third, the development of e-commerce impacts on both the current tax systems in the sovereign countries and the international taxation. The impacts of the tax contexts on the tax administration in the sovereign states are mainly reflected as follows: First, as the increasingly severe tax competition between countries substantially is making different tax systems more convergent, international tax evasion and tax avoidance may decrease and the costs of tax administration may be reduced. Second, because the issue of international tax evasion and tax avoidance is becoming more and more acute, most countries in the world are not only paying more attention to the tax administration and countervailing tax avoidance, but also trying to seek international cooperation in the tax administration. Third, the rapidly developing e-commerce is putting the tax administration to a new test.

Chapter 3 is a study of how the WTO influences both the tax systems in the sovereign states and the international tax relationships. The WTO is a natural outcome of economic globalization. As a historic process of economic globalization, the WTO does not directly manage or coordinate the international tax relationships. Nevertheless, it does indirectly put impact on the tax systems in its member countries through its three main principles: the principle of Most Favored Nations, the principle of National Treatment, and the principle of Fair Competition. The impacts of the WTO on the international tax relationships are mainly reflected by its role of coordination in the field of commodity tax and its impact on the income tax. Adjustment of the tax system in China after its entry into the WTO should be focused on the contradiction of the current tax system and tax policy with the WTO rules. Meanwhile, the adjustment should comply with the principle of combining abide-by-the-rules with take-advantage-of-them and flexibly apply the following three methods to China tax policies: amending positively, amending passively, and substituting with other policies. Now that China is a member country of the WTO, the reform in the tax system should reflect a dialectic combination of tax neutrality with tax non-neutrality and bring it to completion on the basis of keeping it steady. In addition, to make it more feasible, the tax system reform should consider

briefly the actual restrictions of the tax administration.

Chapter 4 discusses the impact of China's entry into the WTO on the tax administration. The impacts of the WTO on the tax administration are mainly reflected by the principle of transparency. After China's entry into the WTO, the WTO is deeply influencing and will continue to influence the tax law enforcement, the tax administration methods, the tax administration authority, the tax administration objects, etc.

In order to draw lessons from other countries, Chapter 5 makes a comparison of the tax administration systems among a few WTO member countries. China's current tax administration model chiefly uses the general experience in the tax self-declaration systems in the developed countries for reference. Some practices of the tax administration in these WTO member countries are compared in the chapter: the object of tax administration, the tax service, the tax sources control, the tax audit, the tax penalty, the informationization in the tax administration, the tax authority, the tax cost, etc.

Chapter 6 puts forwards several policy suggestions to deal with the new situation in the tax administration after China's entry into the WTO. Five measures are proposed in the chapter: First, improve the law system of tax administration and manage tax affairs in accordance with the law. Second, establish a tax administration model which conforms to the situation in China and improve the efficiency and effect of tax administration. Third, strengthen training of the employees and improve their capability. Four, strengthen the management in the international tax affairs and protect China's tax rights. Five, pay more attention to the further research in the tax administration of e-commerce in China.

Keywords: Economic Globalization, WTO, Tax Administration.

目录

0	导论	1
0.1	研究背景与选题的意义	1
0.2	研究方法 with 篇章结构	1
0.3	论文的主要创新与不足	2
1	税收征管概述	4
1.1	税收征管的概念	4
1.2	中外税收征管理论述评	4
1.2.1	税收原则理论	4
1.2.2	税收遵从理论	7
1.2.3	在变化的国际经济环境中审视现行税收征管理论	14
2	经济全球化下主权国家税收环境的变化及对税收征管的影响	16
2.1	经济全球化的含义及其主要特征	16
2.2	经济全球化下主权国家税收环境的变化	17
2.3	主权国家税收环境的变化对税收征管的影响	20
3	WTO 对主权国家税制与国际税收关系的影响	23
3.1	WTO 是经济全球化的必然产物和阶段性组织形式	23
3.2	WTO 对主权国家税制的影响	25
3.2.1	WTO 与主权国家税制的关系	25
3.2.2	WTO 对主权国家税制的影响	25
3.3	WTO 对国际税收关系的影响	27
3.4	中国加入 WTO 后税制的相应调整	28
3.4.1	WTO 与中国现行税收政策的调整	28
3.4.2	WTO 下中国税制改革的基本思路	30
3.5	税制改革应充分考虑税收征管的制约	31
4	中国加入 WTO 对税收征管的影响	33
4.1	中国税收征管历程回顾与评析	33
4.1.1	建国初期到“利改税”前税收征管的简要回顾	33
4.1.2	“利改税”后到 1994 年税制改革前税收征管评析	34
4.1.3	1994 年税制改革后税收征管评析	35
4.2	中国加入 WTO 对税收征管的影响	37
4.2.1	中国加入 WTO 对税收执法的影响	37
4.2.2	中国加入 WTO 对税收征管手段的影响	39
4.2.3	中国加入 WTO 对税收征管机构的影响	39

4.2.4	中国加入 WTO 对税收征管对象的影响	40
5	部分 WTO 成员国税收征管的比较与借鉴	43
	一面对经济全球化挑战的税收征管比较	
5.1	税收征管对象比较	43
5.2	纳税服务比较	43
5.3	税源监控比较	45
5.4	税务稽查比较	46
5.5	税务处罚比较	48
5.6	税收征管信息化比较	49
5.7	税收征管机构比较	51
5.8	税收成本比较	52
6	中国加入 WTO 后的税收征管对策	53
6.1	完善税收征管法规体系, 推进依法治税	53
6.1.1	建立和完善税收征管法规体系	53
6.1.2	全面推进依法治税	53
6.2	建立符合中国国情的税收征管模式, 提高税收征管的效率和效力	55
6.2.1	税收征管效率与税收征管效力	55
6.2.2	税收征管模式与税收征管运行机制	57
6.2.3	现行税收征管模式的缺陷及完善建议	57
6.2.4	深化征管改革, 不断提高税收征管的效率和效力	59
6.3	强化培训, 提高税务人员素质	68
6.4	加强国际税收管理, 维护我国税收权益	69
6.4.1	建立国际税收管理体制	69
6.4.2	加大反避税力度	70
6.4.3	加强国际税收征管合作	71
6.5	加强我国电子商务税收征管的对策研究	72
	参考文献	74
	后记	78

0 导论

0.1 研究背景与选题的意义

2001 年 12 月 11 日,中国终于成为世界贸易组织(WTO)的正式成员。加入 WTO,是我国对外开放和现代化建设进程中具有历史意义的重大事件,标志着我国对外开放进入了一个新阶段。WTO 是当今世界唯一处理国家或地区之间贸易关系的国际组织,其成员间的贸易量已占全球贸易的 95%,因而被称之为经济联合国。加入 WTO,意味着我国将以更加积极、主动的姿态,在更大范围和更深程度上参与国际经济合作与竞争,并力争在新世纪国际竞争中占据有利地位。

加入 WTO,有利也有弊,是挑战,更是机遇,它对不同领域的影响程度是不一样的,总体上利大于弊。如何应对 WTO 带来的机遇和挑战,实现趋利避害,自然成为我国理论研究者 and 各行各业的实践工作者关注的热点。税收作为国家组织收入和调控经济的重要工具,在国民经济中的地位已越来越重要。加入 WTO 后,我国经济的发展将为我国税收奠定更为牢固的基础,同时,在我国经济融入经济全球化的进程中,也必然要求税收进一步提高对市场经济的适应性,为我国经济发展创造更好的税收环境。因此,深入研究 WTO 对我国税收的影响具有重要的现实意义。正是在上述背景下,我选择了中国加入 WTO 后税收征管问题研究这个题目。

记得国外一位学者曾经说过:“在发展中国家,税收管理常常就是税收政策。”的确,长期以来国内外对税收的研究多集中在税收宏观调控、税收对微观经济主体经济决策的影响、以及税收效率与公平等方面,却往往忽视了税收征管这一至关重要的问题。然而,税收是一门强调可行性的学科,理论上完美的税制,在实践中常常因受各种因素的影响而被扭曲。我国税收征管更是走过了一条曲折的发展道路,迄今仍处在不断的改革过程当中。目前我国税收征管中存在的主要问题和下一步改革的方向是什么?在经济全球化背景下,特别是加入 WTO 后,对我国税收征管已经产生和将要产生那些影响?如何更为有效地提高我国税收征管能力和水平?本文试图分析和回答这些问题。

0.2 研究方法 with 篇章结构

规范分析与实证分析相结合、定性分析与定量分析相结合以及比较分析,是本文运用的主要研究方法。

全文除导论外共分 6 个部分,基本内容为:

第 1 部分 税收征管概述。本部分首先界定了税收征管的概念,以此作为本文研究的起点。通过对国内外税收征管理论,包括税收原则理论、税收遵从理论等前人研究成果的述评,为我国税收征管寻求理论分析框架。

第 2 部分 经济全球化下主权国家税收环境的变化及对税收征管的影响。经济

全球化是以科技进步为动力，以跨国公司为载体，生产要素在全球范围内自由流动，世界各国经济相互依存、相互影响并不断加深的过程。经济全球化给主权国家税收环境带来一系列的变化，主要表现在：一是主权国家面临日益激烈的税收竞争；二是主权国家面临的逃避税问题更为严重；三是电子商务的发展给主权国家现行税制和国际税收带来冲击。主权国家税收环境的变化对税收征管的影响主要反映在以下几个方面：首先，国家间日益激烈的税收竞争导致各国税制明显趋同，从而有利于减少跨国逃避税和降低税收征管成本；其次，日益严重的国际逃避税促使各国加强征管、加大反避税力度，并积极寻求国际税收征管合作；其三，迅速发展的电子商务使税收征管面临考验。

第 3 部分 WTO 对主权国家税制与国际税收关系的影响。WTO 是经济全球化的必然产物和阶段性组织形式。尽管 WTO 并不直接管理与协调国家间的税收关系，但作为经济全球化的历史阶段表现形式，它必然对成员国税制产生间接影响，其影响主要体现在 WTO 的最惠国待遇原则、国民待遇原则和公平竞争原则三个方面。WTO 对国际税收关系的影响则主要体现在 GATT/WTO 在商品课税领域的协调作用和对所得课税领域的影响上。中国加入 WTO 后税制的调整，需要针对现行税制和税收政策与 WTO 存在的矛盾和问题，本着“遵循与利用相结合”的原则，灵活运用“主动修改、被动修改和政策替代”的方法加以应对。WTO 下中国税制改革应体现税收中性与税收非中性的辩证结合，在稳定的基础上加以完善。同时，税制改革应充分考虑现实税收征管因素的制约，以便使改革后的税制更具可行性。

第 4 部分 中国加入 WTO 对税收征管的影响。本部分首先对建国以来税收征管的历程进行简要的回顾与评析，以寻找一定税制条件下税收征管的发展轨迹及其规律性。对于中国加入 WTO 对税收征管的影响则从税收执法、征管手段、征管机构、征管对象等诸方面进行了较为详细的考察。

第 5 部分 部分 WTO 成员国税收征管的比较与借鉴。在我国刚刚加入 WTO 之际，通过对部分 WTO 成员国税收征管的比较，以期寻求对我国税收征管有用的借鉴。考虑到我国现行税收征管模式主要借鉴了经济发达国家自行申报纳税的通行做法，因此税收征管国际比较以经济发达国家为主，从税收征管对象、纳税服务、税源监控、税务稽查、税务处罚、税收征管信息化、税收征管机构、税收成本等方面进行了比较研究。

第 6 部分 中国加入 WTO 后的税收征管对策。笔者认为中国加入 WTO 后税收征管需要从以下五个方面采取应对措施：（1）完善税收征管法规体系，推进依法治税；（2）建立符合中国国情的税收征管模式，提高税收征管效率和税收征管效力；（3）强化培训，提高税务人员素质；（4）加强国际税收管理，维护我国税收权益；（5）加强我国电子商务税收征管的对策研究。

0.3 论文的主要创新与不足

本文的主要创新在于：（1）以经济全球化为背景，比较系统地分析了中国加入 WTO 对税收征管的影响。（2）在回顾我国税收征管历程和借鉴国外税收征管做法的基础上，依据税收原则理论和税收遵从理论，提出了我国税收征管的目标，即通过对人力资源和非人力资源的有效组织，提高税收征管效率和税收征管效力，或者说以最小的税收成本实现最大程度的税收遵从。由此初步确立了我国税收征管体系框架的基本思路。（3）通过对税收征管模式与税收征管运行机制关系的分析，指出了我国现行税收征管模式存在的缺陷，并提出了进一步完善的建议。建议将现行税收征管主体模式重新表述为：“以申报纳税和优化服务为基础，以计算机网络为依托，集中征收、分类监控、重点稽查、严格处罚。”考虑到个体税收征管的特殊性，建议实行“以定期定额征收为基础，以日常巡管巡查为手段，以促使纳税人建帐核算为目标”的征管模式，逐步将其纳入自行申报、查帐征收的征管模式之中，建议将此模式作为现行税收征管主体模式的辅助模式。（4）提出了进一步深化税收征管改革的思路与措施。深化税收征管改革应立足于现实中国国情，按照加入 WTO 后现代市场经济对税收征管的要求，不断优化征管模式，进而形成良性循环的征管运行机制，以提高我国税收征管的效率和效力。为此需要在优化纳税服务、加快税收征管信息化建设、建立信息化支持下的专业化征管机制、强化税源监控、加强税务稽查、严格税务处罚和降低税收成本等方面不断努力。

本文的不足之处在于：（1）中国加入 WTO 后对税收征管的影响过多地局限于定性分析上，定量分析不够，一些推断和结论以及征管对策有待在实践中进一步检验；（2）受资料来源局限，税收征管国际比较缺乏深入，有些方面难免以偏盖全；（3）对电子商务条件下的税收征管研究，由于涉及较深的计算机技术，超出了本人学识，因此只能做些基本思路和原理性的研究，进一步的研究有待在今后的工作和学习中不断深入。

1 税收征管概述

1.1 税收征管的概念

税收征管，即税收征收管理，是国家税务机关依据国家税收法律、行政法规的规定，按照统一的标准，通过一定的程序，对纳税人应纳税额组织入库的一种行政活动。其内容主要包括税法宣传与咨询、税务登记、帐簿、凭证管理、发票管理、纳税申报管理、税款征收、税务检查、税务处罚等。可见税收征管是在既定税制结构条件下一国税收政策的具体施行。

税收征管的主体是税务机关，征管对象或管理相对人是纳税人、扣缴义务人和其他有关单位（以下简称纳税人），税收征管的依据是国家税收法律、行政法规，税收征管的目标是促进纳税人依法纳税。

税收征管是整个税收管理的核心。对于税收管理，有广义和狭义之分，广义的税收管理包括税收立法管理、税收管理体制、税收征收管理、税务行政管理等；狭义的税收管理仅指税收征收管理和税务行政管理。

1.2 中外税收征管理论述评

1.2.1 税收原则理论

税收原则，是税收制度的设计和实施方面所应遵循的基本指导思想，是评价税制优劣和税收征管状况的基本标准。西方经济学家在不同历史时期，总结、提出了不少税收原则，我国在社会主义不同时期也总结和概括了相应的税收原则，下面着重就其中体现税收征管的原则作一简要述评。

一、西方税收原则理论

（一）亚当·斯密的税收原则

古典经济学创始人亚当·斯密（A·Smith，1776）在他著名的《国民财富的性质和原因的研究》一书中提出了税收四原则：

1. 平等原则。一国国民都必须“按照各自能力的比例，即按照各自在国家保护下享得收入的比例，缴纳赋税，维持政府。”

2. 确定原则。“各国民应当完纳的赋税必须是确定的，不得随意变更。完纳的日期，完纳的方法，完纳的数额，都应当让一切纳税者及其他的人了解得十分清楚明白。”

斯密认为，“赋税虽再不平等，其害民尚小，赋税稍不确定，其害民实大。”一个不确定的赋税的危害主要表现在：一是每个纳税人随时有可能为税吏的权力所左右；二是税吏会乘机加重赋税；三是腐蚀税吏，使那些哪怕原来是不专横、不腐化的税吏，也会变得专横和腐化起来。

3. 便利原则。“各种赋税完税的日期和完税的方法，须给予纳税者最大的便利。”

4. 节省原则。在征税过程中，要尽量减少不必要的开支，节省征税费用。“一切赋税的征收，须设法使人民所付出的，尽可能等于国家所收入的。”

斯密认为之所以征税费用过高，赋税往往徒困人民而无补于国家收入，不外以下四种原因：第一，税吏过多，耗去了大部分税收作为薪俸，而且税吏在税收以外苛索人民，增加人民负担。第二，赋税可能妨碍了人民的勤劳和生产经营的进取心，本使可以用以生产经营的资金由于缴税而缩减乃至消灭。第三，重税诱发逃税，而严惩逃税，势必导致倾其家产，使社会失去由使用这部分资本所能获得的利益。并且，这种因重税诱使逃税的严惩，设陷阱民，完全违反了普遍正义原则。第四，税吏频繁的访问和可厌的稽查，常使纳税者遭受不必要的麻烦、困恼与压迫。这种烦扰虽不是金钱上的损失，但无异是一种损失，因为人人都愿设法来摆脱这种烦扰。

亚当·斯密的税收四原则除了平等原则外，基本上就是单纯的税收征管原则，即消极的不干预经济的原则。这是因为亚当·斯密的税收原则是在资本主义经济自由竞争时期形成的，当时的经济思潮强调经济自由放任，反对国家干预，倡导廉价政府，限制国家职能，减少政府支出。亚当·斯密的税收原则反映和体现了这种经济思潮，对后世税收原则理论的发展有着重要的影响，特别是针对当时苛重复杂的税收制度以及征税机构的腐败苛扰提出的确定、便利与节省的税收征管原则，迄今仍具有重要的借鉴意义。

（二）瓦格纳的税收原则

19 世纪后期，德国新历史学派的代表人物阿道夫·瓦格纳（A·Wagner）提出了四项九目税收原则：

1. 财政政策原则

（1）收入充分原则。税收收入应能满足国家财政需要，以避免发生赤字。

（2）弹性原则。当财政需要增加时，税收应能自然地增加。

2. 国民经济原则

（1）税源选择原则。税源应力求于所得，尽量避免课于资本或财产，以利于国民经济发展。

（2）税种选择原则。尽量选择难以转嫁或转嫁方向明确的税种。

3. 社会正义原则

（1）普遍原则。税收负担应普及到社会上每个成员，每个公民都有纳税的义务。

（2）平等原则。税收负担应力求公平合理，即采用累进税制，对高收入者税率从高，对低收入者税率从低，对贫困者免税。

4. 税务行政原则

（1）确定原则。税法要简明扼要，纳税的时间、地点、方式、数量等应事先规定清楚，使纳税人有所遵循。

（2）便利原则。纳税手续要简便，纳税时间、地点、方式等，要尽量给纳税人以便利。

（3）节省原则。征税费用应力求节省，尽量增加国库的实际收入。除此之外，也应减少纳税人因纳税而直接负担或间接负担的费用开支。

瓦格纳的税收原则理论是在自由竞争资本主义经济向垄断资本主义经济过渡时期形成的，反映和体现了改良主义的经济思潮，代表了自由竞争资本主义向垄断资本主义过渡时期的治税思想。其税务行政原则体现着对税收征管的要求，是对亚当·斯密的税收三原则（第二至第四项原则）的继承和发展，特别是节省原则为后人发展成为遵从成本理论（Compliance Cost）。

（三）现代税收原则

从 20 世纪 30 年代以来，随着西方资本主义经济的发展，税收原则也发生了变化，逐步形成了较为公认的税收五原则框架，尽管不同国家政府与不同学派经济学家在表述上略有不同（邓子基，1994）。

1. 效率原则。税收应尽可能少地干预资源的有效配置和经济运行，征税应使社会承受的额外负担为最小。

2. 公平原则。包括横向公平原则和纵向公平原则。横向公平原则要求具有相同福利水平的纳税者必须得到相同的税收待遇；纵向公平原则要求具有不同福利水平的纳税者必须得到不同的税收待遇。

3. 稳定原则。税收作为国家调节、稳定经济的重要杠杆，应发挥其“内在稳定器”和“相机抉择”作用，自动调节和“熨平”经济波动，促进经济稳定。

4. 经济增长原则。税收应尽量减少对有利于经济增长的市场条件的干预作用，同时应采取一定的刺激方式促进经济增长。

5. 管理原则。良好税制应具备易征集性、简明性、确定性，同时应使政府的征税成本和纳税人的纳税成本达到最低限度。

西方现代税收原则是在现代国家资本主义时期形成的，主要渊源于凯恩斯主义以及福利经济学的思想，且基本上围绕税收在现代市场经济条件下的职能作用来立论，但不同经济学派对如何实现这些原则，以及对各个原则侧重点与权衡有着不同的理解。从政府角度来看，各个时期强调的重点也不同。就管理原则而言，其含义是最明确的，对它的解释不存在什么异议。

二、我国社会主义税收原则理论

（一）建国初期，《中国人民政治协商会议共同纲领》规定：“国家税收政策应以保障革命战争的供给，照顾生产的恢复和发展及国家建设的需要为原则，简化税制，实行合理负担。”可以概括为简化税制、合理负担的原则。这一原则对于破除旧中国的苛捐杂税，保障战争供给，促进生产的恢复和发展发挥了重要作用。

（二）生产资料社会主义改造时期，曾提出“区别对待，合理负担”的税收原则，即对不同经济成分在税收上区别对待；对相同经济成分，根据其不同收入状况做到合理负担。在税收征管上，如征收手续、征收方法等方面，公私区别对待，繁简不同。

（三）生产资料社会主义改造完成后，在高度集中的计划经济体制下，强调“保

持原税负，简化税制”的原则。受“非税论”影响，经过 1958 年和 1973 年两次改革，税制一次比一次简化。

（四）在有计划商品经济时期，为适应多种经济成分并存、平等竞争、发展商品经济的需要，逐步确立了“公平税负、鼓励竞争”的税收原则，不再根据所有制的性质进行区别对待，而强调所有企业一视同仁，着眼于调节级差收入，建立平等竞争的环境。

（五）社会主义市场经济时期，税收原则为“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权。”其中简化税制主要是针对两步“利改税”后税种结构不合理，税种较多且重复设置等弊端提出的。

中西税收原则比较，双方存在相当大的差距，从根本上看，是由不同的经济体制所决定的（张馨，1997）。随着我国社会主义市场经济体制的建立和发展，我国的税收原则也将逐步体现市场经济条件下税收原则的共性特征。就其中的税收管理原则而论，虽然我国长期以来没有明确提出税收的管理原则，但实际上一直在奉行这一原则，并且一度还走过了头。总之，认为税制的设置应易于征管、易于为纳税人所理解，并具有简明性和确定性，同时政府的征税成本应尽可能地小，从这些方面来看，中西方并无大的差别。

1.2.2 税收遵从理论

一、西方税收遵从理论述评

“遵从”这一概念来源于西方社会学关于差异行为理论的研究，它说明了人们对强制性指令的一种现实反应状态，即服从的态度。体现到人们对税收制度的反应，就是税收遵从或者不遵从。此外，西方学者还提出了“税收遵从度”的概念，是指人们对税收制度的服从程度。近十多年来，对税收遵从的研究正在成为西方税收理论界主流研究领域的一个重要方面，并形成了一些研究成果。例如，西方学者建立了一些有关税收申报和税务执法决策的创新模型，这些模型应用了当代经济学新的研究方法，如信息经济学、博弈论等，并融合了行为科学的分析理念，来诠释有关税收征管政策的一系列问题，包括执法规则对税收遵从的影响、执法支出的影子价值、逃税对劳动力供应和资本投资的效应等。一些西方学者还通过实证和实验研究来分析纳税行为中更细节的问题，如收入和税率、稽查和惩罚实施的概率、税务代理、过去受到稽查、以及税制复杂性对纳税遵从的影响等。此外，研究道德和社会因素对纳税人税收遵从行为带来的影响，并将这种心理学研究和经济学研究结合在一起正成为这一领域重要的研究方向。

（一）有关税收遵从决策的理论模型

最早建立并广为人知的税收遵从模型是由阿林哈姆和桑德默（Allingham and Sandmo, 1972）于 1972 年建立的（简称 A—S 模型）。他们起初关注的是税率的高低对税收遵从的影响。他们的基本假定是：税务机关对纳税人进行稽查的概率是不变

的，并独立于纳税人所实际申报的收入数额；一旦进行稽查，税务机关将准确掌握纳税人的真实收入状况并对其进行惩罚；对纳税人的稽查没有额外成本；作为纳税人的个人是理性的、无道德观念的风险厌恶者，以预期效用最大化为目标，而预期效用仅取决于他的收入。在上述假设条件下，纳税人的目标函数可以表示为

$$E(U)=(1-p)U(I-tx)+pU[I-tx-f(I-x)] \quad (1-1)$$

式中：I 是纳税人某一时期的实际收入；x 是纳税人决定向税务机关申报的应纳税收入；t 为税率，这里假定为固定比例税率；p 为被税务机关调查审计而发现的概率，即查获概率；f 为罚款率，如果纳税人被查出有逃税行为，他就必须按未申报收入(I-x) 缴纳罚款，并假定 $f>t$ ；U 为纳税人可支配所得的效用；E(U) 为纳税人的预期效用，它是纳税人逃税未被查获条件下的效用 $U(I-tx)$ 和被查获条件下的效用 $U[I-tx-f(I-x)]$ 的加权平均值，其权数分别是 $1-p$ 和 p 。

纳税人逃税的前提条件为

$$dE(U) / dx < 0 \quad (1-2)$$

可以证明，如果未申报收入的预期罚款比率 (pf) 低于申报收入的适用税率(t)，即 $pf<t$ ，纳税人就会选择逃税。

假设存在内部最优解，则满足最优解的一阶条件为

$$dE(U) / dx = -t(1-p)U'(Y) - (t-f)pU'(Z) = 0 \quad (1-3)$$

式中：Y = I - tx Z = I - tx - f(I - x)

满足最优解的二阶条件为

$$D = d^2E(U) / dx^2 = -t^2(1-p)U''(Y) + (t-f)pU''(Z) < 0 \quad (1-4)$$

因为阿林哈姆和桑德默在建立模型时，假定纳税人是风险厌恶者，因此， $U'' < 0$ ，所以不等式 1-4 能够自动满足。

在 1-3 式中分别求 x 对 t、p 和 f 的偏微分，计算结果如下：

$$x / t = 1 / D \cdot xt(1-p)U'(Y)[R(Y) - R(Z)]$$

式中：D = $d^2E(U) / dx^2$ ， $R(Y) = -U''(Y) / U'(Y)$ ， $R(Z) = -U''(Z) / U'(Z)$

R(Y) 和 R(Z) 是绝对风险厌恶的阿罗 - 普拉特计量值 (the Arrow-Pratt measures of absolute risk-aversion)。

$$x / p = 1 / D \cdot [-tU'(Y) + (t-f)U'(Z)] \quad (1-5)$$

$$x / f = -1 / D \cdot (I-x)(t-f)pU''(Z) - 1 / D \cdot pU'(Z) \quad (1-6)$$

通过对 x / t ， x / p 和 x / f 的符号是正是负的分析，得出 t、p 和 f 对 x 的影响方向。

1. 税率 (t) 对税收遵从的影响是不确定的

阿林哈姆和桑德默认为，在个人是绝对风险厌恶递减的假设条件下， x / t 的符号是不确定的，即税率(t)对纳税申报额(x)或逃税额(I-x)的影响是不确定的。税率提高产生的收入效应使纳税人更为谨慎而倾向于减少冒险 (在绝对风险厌恶递减的假设条件下)，即减少逃税；税率提高使得纳税人逃税的边际利益更大，替代效应使其倾向于冒险，即进行更多的逃税。收入效应和替代效应的作用方向相反，因此无

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库